

## Trabajo Fin de Grado

La solución de controversias de doble imposición  
en España: los procedimientos amistosos

Autor/es

Valeria Mayo Majan

Director/es

Maria Cristina Bueno Maluenda

Facultad de Derecho  
2020



# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>1</b>
<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>3</b>
1. CUESTIÓN TRATADA.....	3
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS ...	4
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	5
<b>II. EVOLUCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL ÁMBITO EUROPEO .....</b>	<b>6</b>
1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	7
3. LA OCDE Y LA EVOLUCIÓN DEL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN .....	9
4. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	11
5. PROYECTO “ <i>BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING</i> ” .....	14
5.1 <i>La Acción 14</i> .....	15
<b>III. LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN ESPAÑA .....</b>	<b>17</b>
1. PRIMERAS REFERENCIAS A LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN LA LEGISLACIÓN INTERNA .....	17
2. CUESTIONES GENERALES.....	19
2.1 <i>Naturaleza jurídica</i> .....	20
3. PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA	22
3.1 Introducción.....	22
3.2 Contenido del reglamento.....	25
A) Ámbito de aplicación .....	25
B) Autoridad competente.....	26
C) Derechos y deberes del obligado tributario .....	27
3.3 Procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición cuando es iniciado ante la autoridad competente española por acciones de la administración tributaria española .....	28
A) Inicio.....	28
B) Desarrollo.....	30
C) Terminación .....	31
D) Ejecución .....	32
<b>IV. EL REAL-DECRETO LEY 3/2020 Y SU IMPACTO EN LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....</b>	<b>33</b>
1. INTRODUCCIÓN.....	33
2. ASPECTOS GENERALES DE LA DIRECTIVA (UE) 2017/1852 DEL CONSEJO.	34
2.1 Objeto y ámbito de aplicación .....	34
2.2 El derecho a reclamar .....	34
2.3 La regulación del procedimiento amistoso .....	35
2.4 La comisión consultiva .....	36
3. LA NUEVA REDACCIÓN DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA.....	37
3.1 Principales cambios .....	38
<b>V. CONCLUSIONES.....</b>	<b>42</b>

<b><i>VI. BIBLIOGRAFÍA</i></b> .....	<b>45</b>
<b><i>VII. DISPOSICIONES E INSTRUMENTOS CONSULTADOS</i></b> .....	<b>49</b>

## **ABREVIATURAS**

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

CDI: Convenios de Doble Imposición.

Dir. nº2017/1852: Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

Disp. Adic. Primera LIRNR: Disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

FCPT: Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia

LGT: Ley General Tributaria

LIRNR: Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

MC OCDE: Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

MC ONU: Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas

MEMAP: Manual on Effective Mutual Agreement Procedures.

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

RD: Real Decreto

RDL 3/2020: Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea

en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales.

RPAMID: Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

UE: Unión Europea

## I. INTRODUCCIÓN

### 1. CUESTIÓN TRATADA

El presente trabajo tiene por objeto examinar la solución de controversias de doble imposición mediante el procedimiento amistoso.

El procedimiento amistoso es un mecanismo suplementario previsto en convenios internacionales para evitar la doble imposición (en adelante CDI), que trata de resolver los conflictos que surgen de la interpretación y aplicación de los CDI a través del mutuo acuerdo entre aquellas administraciones implicadas.<sup>1</sup>

La gran mayoría de los CDI están basados en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas, ya que estos actúan como modelo para las negociaciones entre estados contratantes.

Hasta que llegó el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, los procedimientos amistosos se regían en España a través de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Este RD tuvo gran importancia ya que constituyó un marco legal específico de regulación de los procedimientos amistosos.

---

<sup>1</sup> ABENIACAR ARIAS, P. , «*Sobre el reglamento de procedimientos amistosos y la nueva cláusula de arbitraje internacional en los convenios para evitar la doble imposición*» en Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez [revista electrónica] n.21, 2008 [consultado 19 de febrero 2020]. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/2114/documento/articuloUM.pdf?id=3125>

Pese a la regulación, todavía se buscaba la armonización de la resolución de dichos procedimientos, así como, reforzar la seguridad jurídica, es por ello, que resulta de gran interés el análisis de las diferentes transposiciones de Directivas europeas.

Finalmente, se desarrolla el estudio de la nueva redacción de la disp. adic. primera del Real Decreto Legislativo 5/2004, elaborada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales. La Directiva que se transpone a la normativa española es la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

## 2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

La reciente regulación española de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa que se ha ido realizando a partir de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, pionera en nuestro ámbito normativo, ha ido adquiriendo relevancia a medida que aumentaba la globalización de la actividad económica y en consecuencia, aumentando el número de situaciones en las que puede darse un conflicto de doble imposición internacional, como consecuencia de la actividad de algunas Administraciones tributarias nacionales.

En la actualidad la mayoría de los CDI firmados por España están basados tanto en el MC OCDE como en el MC ONU, la necesidad de la regulación de un mecanismo que tratará de evitar la doble imposición internacional ha constituido el nacimiento de estos modelos.

De hecho, la doble imposición internacional, entendida como la imposición de gravámenes por parte de dos o más Estados sobre los mismos ingresos en una misma persona y en un mismo periodo de tiempo, es la problemática principal debido al incremento incesante de las relaciones internacionales entre los Estados.



Finalmente, otras de las razones por las que resulta de interés el presente trabajo es la transposición de varias directivas de la Unión Europea en España de mano del RDL 3/2020, en particular, la modificación de la disp. Adic. Primera LIRNR.

### 3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

La metodología seguida en este Trabajo de Fin de Grado es la consistente en la revisión e interpretación de la normativa que se ha ido aplicando a lo largo de los años acerca de los procedimientos amistosos, normativa tanto internacional como nacional. De manera más exhaustiva y concreta, en el ámbito nacional, el análisis del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RPAMID).

Para realizar dicha revisión de la normativa aplicable, se ha partido del estudio de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, teniendo en cuenta lo dispuesto más adelante en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MC OCDE). En el presente trabajo, durante la parte de análisis e interpretación de normativa internacional, se ha tenido muy presente la actividad de la OCDE.

De igual manera, se ha procedido al examen crítico, como he comentado antes, del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. No obstante, también en el trabajo se analiza y desarrolla los principales cambios introducidos en materia de procedimientos amistosos por el RDL 3/2020.

## II. EVOLUCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL ÁMBITO EUROPEO

### 1. INTRODUCCIÓN

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición son una vía de muchos conflictos debido a su interpretación y aplicación, no obstante, están pensados para evitar problemas en la imposición internacional.

Los conflictos en materia internacional tributaria han ido incrementando en los últimos años, debido al aumento del comercio y la inversión mundial, dando lugar al aumento de litigios fiscales.

Si no se resuelven estos conflictos, pueden dar lugar a una doble imposición por parte de varias Administraciones. Tanto los gobiernos como las empresas necesitan procedimientos eficaces para mantener dichas controversias al mínimo y resolver satisfactoriamente cuando se presentan.<sup>2</sup>

La creciente necesidad de un mecanismo para evitar la doble imposición dio lugar a la regulación de los procedimientos amistosos en los artículos 25 del MC OCDE y el 25 del MC ONU. Decimos que un procedimiento amistoso, es un procedimiento de solución de controversias que surgen de la interpretación y aplicación de los CDI, a fin de cuentas, trata de evitar la doble imposición.

Según BORRÁS RODRIGUEZ la doble imposición es *«aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo –si se trata de impuestos periódicos– y por una misma causa.»*<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> IRIARTE YANICELLI, A.A, «Los procedimientos amistosos en el derecho fiscal internacional propuesta para Argentina» [tesis doctoral] Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 2017 [consultado 19 de febrero 2020] Disponible en: <https://eprints.ucm.es/41073/>

<sup>3</sup> BORRÁS RODRIGUEZ, A. «La doble imposición: problemas jurídico-internacionales» Madrid, 1974, p.30.

Tanto en la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos como el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia<sup>4</sup>, en los últimos años han ido desarrollando una serie de trabajos dando lugar al Código de Conducta<sup>5</sup> sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje del año 2005; así como la inclusión de un nuevo apartado quinto en el artículo 25 MC OCDE.<sup>6</sup>

En octubre de 2015, la OCDE hizo público el informe definitivo de la Acción 14 “*Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*”, la cuál es una de las quince acciones desarrolladas como parte de los trabajos del Plan de Acción BEPS<sup>7</sup>, con el propósito de optimizar y agilizar los mecanismos de resolución de conflictos en el ámbito de la fiscalidad internacional.

## 2. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Se podría definir un *CDI*, como un acuerdo formal entre dos países que tiene como objetivo la lucha contra el fraude fiscal y el reparto de sus potestades tributarias, en particular cuando la legislación interna de dos países es simultáneamente aplicable a un contribuyente o aspecto concreto de sus relaciones jurídico-tributarias.<sup>8</sup>

Esta doble imposición de la que hablamos se clasifica en dos modalidades en función de los efectos que produce en los contribuyentes:

---

<sup>4</sup> El Foro Conjunto de la Unión Europea, es un grupo de expertos a los que se le designó la búsqueda de soluciones prácticas a los problemas derivados de la aplicación del principio de plena competencia, particularmente dentro de la UE. Véase en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0016&from=>

<sup>5</sup> Véase el Código de Conducta en: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:42006X0728\(02\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:42006X0728(02))

<sup>6</sup> MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D. y RUBIO CUADRADO, F., «Novedades relativas al IRNR y no residentes aprobadas durante 2008» en Revista de Contabilidad y Tributación, n.312, 2009.

<sup>7</sup> El Plan de Acción BEPS es un proyecto de la OCDE que pone de manifiesto la importancia de la integración de las políticas fiscales internacionales. Es un plan de acción contra la evasión fiscal y aborda el tema de la doble imposición con los objetivos de favorecer la actividad económica internacional y luchar contra el fraude fiscal, GARRIGUES «PLAN DE ACCIÓN BEPS-ACCIÓN 14: hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias» en *Plan de Acción Beps: Una reflexión obligada* [libro electrónico], Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017 [consultado 7 de mayo 2020] Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/02/Accion-14-Deloitte.pdf>

<sup>8</sup> GARCÍA BERROCAL, F. J. «Los procedimientos amistosos y el arbitraje». Disponible en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/21\\_08.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/21_08.pdf)

a) Doble imposición jurídica internacional, puede definirse como la aplicación de impuestos de dos o más estados sobre un mismo contribuyente y una misma renta.

b) Doble imposición económica, que es aquella que hace referencia a la inclusión de una misma renta por la administración tributaria de más de un Estado en la base imponible de contribuyentes distintos.

Cabe destacar el Convenio Europeo de Arbitraje 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas, que presenta un procedimiento para suprimir la doble imposición en situaciones específicas. En virtud de su artículo 1.1 *«el presente convenio se aplicará cuando, a efectos impositivos, los beneficios [...] o bien directamente, o bien por medio de las correspondientes disposiciones de la legislación del estado que se trate»* Continuando con este artículo, en su apartado tercero establece que resultará de aplicación dicho Convenio cuando cualquiera de las empresas que se trate haya sufrido pérdidas en lugar de beneficios.

Si se produce un caso de doble imposición, la empresa afectada podrá presentar su caso a la autoridad fiscal competente, si esta autoridad no logra dar una solución satisfactoria, explorará la vía del procedimiento amistoso con las autoridades del país de la UE en el que tribute la empresa asociada. Si las autoridades de los dos países de la UE agotan la vía del procedimiento amistoso, presentan el caso a una comisión consultiva que propone una forma de resolver el litigio.

Para la aplicación efectiva de dicho Convenio, el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia (FCPT) elaboró un Código de Conducta, que fue aprobado en 2006, que más tarde sería revisado y aprobado en 2009. Este Código de Conducta abarcaba los siguientes aspectos:<sup>9</sup>

- ámbito de aplicación del convenio,

---

<sup>9</sup> «Supresión de la doble imposición (arbitraje)» [Sumario de legislación Europea] [consultado 7 de mayo 2020] Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:l26038&from=ES>

- aceptación a trámite de un caso,
- los procedimientos amistosos y
- los procedimientos de resolución de litigios.

De igual modo, la OCDE elaboró para impulsar la aplicación de dichos procedimientos un “Manual” en el que se trata de dar información básica, sobre el funcionamiento de un procedimiento amistoso al amparo de los convenios bilaterales, así como, llevar a cabo la identificación de “buenas prácticas” con respecto a su aplicación.

### 3. LA OCDE Y LA EVOLUCIÓN DEL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

La OCDE es un foro único en el que las Administraciones trabajan simultáneamente, con el fin de afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales de la globalización.

Los Estados miembros que forman parte de la OCDE son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía.<sup>10</sup>

La Convención de 14 de diciembre de 1960<sup>11</sup>, dio lugar al nacimiento de la OCDE. En su artículo primero, enumera los objetivos que tiene la Organización, principalmente destinados a promover políticas:

---

<sup>10</sup> COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* [libro electrónico], Instituto de Estudios Fiscales, 2010 [consultado en 27 de febrero]. Disponible en: <http://www.gereens.cl/gereens/ModeloConvenioTributario.pdf>

<sup>11</sup> El *Instrumento de ratificación del Convenio de la Organización y la Cooperación y de Desarrollo Económico* (O.C.D.E.), firmado en París el 14 de diciembre de 1960, puede consultarse en: <https://www.boe.es/boe/dias/1963/10/05/pdfs/A14254-14257.pdf>

- a) Realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuir así al desarrollo de la economía mundial;
- b) Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico;
- c) Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.

El 30 de julio de 1963 el Consejo de la OCDE adoptó, tras cuatro informes previos, una recomendación sobre la eliminación de la doble imposición y requirió de los Gobiernos de países miembros apoyo para el Proyecto de Convenio cuando o bien concluyeran o bien revisarán entre ellos convenios bilaterales.

El Comité Fiscal de la OCDE en el momento de presentar el Informe en 1963 dispuso la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior para nuevos estudios. La revisión del informe era necesaria para:

- Valorar la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales
- Cambios en los sistemas fiscales de los países miembros
- Aumento de las relaciones fiscales internacionales y desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial
- Aparición de nuevas y complejas formas de organización empresarial a nivel internacional

A partir del 1971, primero el Comité Fiscal y más tarde el Comité de Asuntos Fiscales abordaron la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios al mismo.

Todo ello dio lugar a que, en 1977, tras ser revisado por el Comité de Asuntos Fiscales, se implantará el nuevo MC OCDE y sus Comentarios.

En 1991, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo “dinámico” el cual permitía actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales sin necesidad de esperar una revisión completa. Como consecuencia de ello se publicó una versión revisada del Convenio Modelo en la que se tuviera en cuenta el trabajo que se fue realizando desde 1977.

Debido a la influencia que tuvo el Convenio más allá de los países miembros de la OCDE, el Comité decidió abrir el proceso de revisión para poder beneficiarse de aportaciones de aquellos países no miembros, de otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas. Todo ello condujo en 1992 a la publicación del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables. Este último presentaba una gran diferencia con los anteriores Convenios, ya que se trataba de un proceso continuo de revisión con actualizaciones periódicas que garantizaban que se siguiera reflejando con precisión los puntos de vista de los países miembros en todo momento.<sup>12</sup>

Todas aquellas modificaciones incorporadas desde el 1977 han afectado principalmente a los Comentarios, ampliándolos y completándolos de manera progresiva.

Finalmente, en el año 2008 se produjo un nuevo proceso de revisión que dio lugar a la publicación en 2010 de la versión vigente del MC OCDE.

#### 4. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

Con el nacimiento del MC OCDE se incorporó un artículo sobre procedimientos amistosos dentro del articulado de los CDI, que permitirá abordar no solo controversias de doble imposición sino también una posible falta de coherencia en la interpretación y aplicación de los convenios.<sup>13</sup>

Es difícil llegar a una terminología uniforme sobre el término “procedimiento amistoso”.

---

<sup>12</sup> COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*.

<sup>13</sup> GARCÍA BERROCAL, F. J. «Los procedimientos amistosos y el arbitraje» op. cit., p.106

Procederé a analizar este concepto por separado, por un lado, *procedimiento*, que englobaría la primera fase conocida también como fase nacional o interna. Por otro lado, *amistoso*, referente a la segunda fase del procedimiento, donde prima lo internacional, es decir, la negociación llevada a cabo entre las autoridades competentes.<sup>14</sup>

La primera fase, es la denominada fase nacional o interna. Esta relacionada con un procedimiento administrativo especial ante la autoridad competente, aparece reflejado en el artículo 25 MC OCDE en su apartado primero.

Este primer apartado prevé que las autoridades competentes de los dos estados deberán esforzarse por resolver, a través del procedimiento amistoso, la situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.<sup>15</sup>

Atendiendo a los Comentarios del artículo 25 MC OCDE, en particular, su apartado 8, nos dice que este procedimiento es extraordinario respecto al derecho interno.

En segundo lugar, el término *amistoso* se refiere a la segunda fase del procedimiento, como he dicho antes, en esta fase se lleva a cabo la negociación entre las autoridades competentes de manera *ad hoc* o de una comisión mixta.

En este punto mencionamos los apartados, dos, tres y cuatro del artículo 25 MC OCDE:

25.2 «La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria.[...], a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio...».

Al hablar de procedimiento amistoso hablamos desde un punto de vista unitario, compuesto por cada una de sus fases, tanto nacional como internacional, así como el

---

<sup>14</sup> IRIARTE YANICELLI, A.A, «Los procedimientos amistosos en el derecho fiscal internacional propuesta para Argentina» op. cit., p.68

<sup>15</sup> COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, op. cit., p.8



conjunto de procedimientos que lo componen, desde el momento de su nacimiento, hasta el momento de la fase internacional.

25.3. *«Las autoridades competentes de los Estados contratantes [...]del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. ».*

25.4. *«A fin de llegar a un acuerdo [...] las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.».*

En este último apartado se fijan las modalidades de consulta sin necesidad de acudir a la vía diplomática. Cabe destacar, la libertad de elección de la que en principio gozan las autoridades competentes para la designación de sus representantes en la comisión mixta.

Para finalizar, el procedimiento amistoso es un conjunto unificado de procedimientos, gracias a su identidad frente a un mismo objetivo: tratar de evitar la doble imposición internacional, jurídica y económica.<sup>16</sup>

La novedad más importante que introdujo la OCDE fue la de incluir un nuevo apartado quinto<sup>17</sup> en el artículo 25 del MC OCDE que da entrada al arbitraje.

---

<sup>16</sup> IRIARTE YANICELLI, A.A, «Los procedimientos amistosos en el derecho fiscal internacional propuesta para Argentina» op. cit., p.71

<sup>17</sup> «Cuando, a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2 en el plazo de tres años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento a arbitraje no podrá realizarse cuando una persona a la que concierna directamente el caso pueda ejercer aún derecho de recurso, en virtud de la legislación interna de cualquiera de los Estados, ante los tribunales u organismos administrativos de ese Estado para que se pronuncien sobre esas cuestiones, o cuando un tribunal u organismo administrativo ya se haya pronunciado previamente sobre las mismas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, será vinculante para ambos Estados contratantes y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de dichos Estados. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado. Los Estados contratantes podrán facilitar a la comisión consultiva constituida en virtud de lo dispuesto en este apartado, toda la información que sea necesaria para desarrollar el procedimiento arbitral. Los miembros de la comisión consultiva estarán sujetos a las

En este nuevo apartado se establece el sometimiento a arbitraje en cuestiones irresolutas, a instancia de la persona que presente el caso, en los procedimientos en los que las autoridades no alcancen un acuerdo en el plazo de dos años.

Este procedimiento no es ni un recurso alternativo ni adicional, sino que, si existe un acuerdo entre aquellos países contratantes no cabría considerar el caso como no resuelto a los efectos del convenio, aunque el contribuyente no estuviera conforme al acuerdo alcanzado.

En los comentarios al apartado quinto del artículo 25 MC OCDE dictan *«el arbitraje es una extensión del procedimiento amistoso, más bien como un medio para forzar a los Estados a encontrar una solución correcta, y es posible que algunas cuestiones se resuelvan bajo procedimiento amistoso y otras mediante arbitraje»*.

La eficacia de la inclusión de este nuevo apartado requerirá la revisión de todos los convenios que se quieran incorporar, y, por tanto, una nueva negociación entre los Estado contratantes.

## 5. PROYECTO “*BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*”

El Proyecto BEPS (*Base erosion and profit shifting*) marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación.<sup>18</sup>

En 2013, los gobiernos de la OCDE y los del G20 se embarcan en la revisión de las normas de fiscalidad internacional más significativa de los últimos 50 años. Finalmente,

---

*limitaciones sobre comunicación de información mencionadas en el apartado 2 del artículo 25 bis respecto de la información así facilitada.»*

<sup>18</sup> RIBES RIBES, A., *«El reglamento español de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: propuestas de mejora»* en Memorias XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario: Ciudad de México, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, noviembre, 2015, p. 535-545 [consultado 27 de febrero 2020]. Disponible en: <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/51485/6/El-Reglamento-espanol-de-procedimientos-amistosos.pdf>

en julio de 2013 la OCDE publicó su “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.<sup>19</sup>

Uno de los aspectos a destacar de las distintas acciones del Plan BEPS es que las medidas recogidas dentro de este plan no deberían provocar doble imposición, ni generar inseguridad o incertidumbre al nivel de los contribuyentes.<sup>20</sup>

Han provocado una revisión de las normativas nacionales y convencionales en materia de fiscalidad internacional. El nuevo marco normativo que propone este Plan incrementa las controversias derivadas de la interpretación y aplicación de las disposiciones establecidas en los convenios de doble imposición para la eliminación de la doble imposición.

A raíz de todo ello, la OCDE incluyó una nueva acción en el Plan BEPS, la Acción 14 “hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias”.

### *5.1 La Acción 14*

Dentro del Plan de acción encontramos quince actuaciones en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas, reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no toman una postura agresiva.

En particular, la Acción 14, se dirige a desarrollar soluciones para luchar contra aquellos obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios, mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la omisión de disposiciones sobre arbitraje en muchos convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser negado en algunos casos.

---

<sup>19</sup> Para más explicación: OCDE, «Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios» [resumen informativo] 2015. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

<sup>20</sup> GARRIGUES «PLAN DE ACCIÓN BEPS-ACCIÓN 14: hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias» op.cit., p.1.

Está acción engloba cuatro principios, los cuales deben operar en todo momento:<sup>21</sup>

1. Garantizar que las obligaciones convencionales relativas al procedimientos amistoso se apliquen de buena fe.
2. Asegurar que los procedimientos administrativos se dirigen a prevenir y resolver las controversias relativas a los tratados.
3. Garantizar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando corresponda.
4. Asegurar la resolución de los asuntos sometidos a procedimiento amistoso.

A partir del objeto de la Acción 14, se recoge en el propio informe el compromiso de los Estados de implementar un estándar mínimo de obligado cumplimiento para la resolución de conflictos, el cual se construye a partir de varias medidas específicas encaminadas a eliminar los obstáculos que puedan existir para la implementación de procedimientos amistosos efectivos y eficientes.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> RIBES RIBES, A., «*El reglamento español de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: propuestas de mejora*» op. cit., p.536.

<sup>22</sup> GARRIGUES «*PLAN DE ACCIÓN BEPS-ACCIÓN 14: hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias*» op. cit., p.1

### III. LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN ESPAÑA

#### 1. PRIMERAS REFERENCIAS A LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN LA LEGISLACIÓN INTERNA

Hasta la aprobación del RPAMID, en España la tramitación de los procedimientos amistosos se regulaba a través de la aplicación exclusiva de la normativa internacional.

Debido a esta situación nos encontrábamos ante una libertad por parte de la autoridad competente en su relación con los obligados tributarios. El obligado tributario desconocía sus derechos y obligaciones en relación con el procedimiento, debido a la inaplicación de los principios esenciales del procedimiento administrativo.

En los casos que intervino España en relación a procedimientos amistosos trataban básicamente sobre los mismo supuestos que en otros Estados:<sup>23</sup>

- Precios de transferencia.
- Doble residencia.
- Calificación en materia de cánones o asistencia técnica.
- Determinación de la existencia de un establecimiento permanente.

Con el desarrollo reglamentario de la disp. adic. primera LIRNR se ha dado lugar al cumplimiento de las recomendaciones de la OCDE como a las críticas de algunos autores que declaraban la falta de desarrollo normativo interno del procedimiento.

En particular, la Disp. Adic. Primera LIRNR solicitaba un marco de regulación reglamentaria, es decir, una guía a seguir en materia de resolución de procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo consiguiente.

---

<sup>23</sup> MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D. y RUBIO CUADRADO, F., «Novedades relativas al IRNR y no residentes aprobadas durante 2008» op. cit., p.55

Siendo consciente el legislador de la laguna existente respecto a la aplicación de los procedimientos amistosos, en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo en su artículo segundo una modificación de la disp. adic. primera LIRNR. En esta disposición se prevé que un reglamento desarrolle el procedimiento *“para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante”*.<sup>24</sup>

Posteriormente la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Modificó el apartado quinto para suspender la exigencia de intereses de demora durante el período de tramitación del procedimiento amistoso<sup>25</sup> y añade un nuevo apartado en la disp. adic. primera LIRNR con la siguiente redacción:

*«5. Durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora.*

*6. 1º En los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido [...] en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

*No se podrá suspender el ingreso de la deuda, [...] mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o jurisdiccional.*

*2º Las garantías admisibles para obtener la suspensión automática [...] serán exclusivamente las siguientes:*

*a) Depósito de dinero o valores públicos,*

---

<sup>24</sup> ABENIACAR ARIAS, P. , *«sobre el reglamento de procedimientos amistosos y la nueva cláusula de arbitraje internacional en los convenios para evitar la doble imposición»* op. cit., p.80

<sup>25</sup> El séptimo fundamento de derecho de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de septiembre de 2009 (00/2830/2008) entiende que «la norma que suprime el devengo de intereses supone una regla “ex novo” que no sólo modifica la regla de intereses que reconocía la propia norma que modifica, sino que supone la introducción de una regla excepcional contraria a la doctrina general consagrada por la legislación tributaria y jurisprudencia consolidada sobre devengo de intereses en las liquidaciones tributarias, tanto a favor como en contra de la Hacienda Pública. »

b) *Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.*

*3º Si los procedimientos amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión [...] al importe afectado por los procedimientos amistosos. »*

Esto calmó la intranquilidad de la OCDE y del FCPT, por los perjuicios que le pudiera causar al contribuyente la demora excesiva de los procedimientos amistosos. Con esta suspensión se consiguió que desde el inicio del procedimiento no se carguen intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta que finalice.

Finalmente, el desarrollo reglamentario no se extendió a todos los posibles procedimientos amistosos, sino que se ha limitado a aquellos que tienen más incidencia para los contribuyentes, esto es, los que se resuelven casos particulares:<sup>26</sup>

- a) El procedimiento amistoso previsto en los CDI firmados por España cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no este de acuerdo con el convenio. Es el procedimiento amistoso regulado en el apartado primero del Modelo de Convenio de la OCDE.
- b) El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE, de 23 de Julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

## 2. CUESTIONES GENERALES

Con la llegada del Real Decreto 1794/2008, 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa decimos que *«un procedimiento amistoso es un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el CDI suscrito*

---

<sup>26</sup> MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D. y RUBIO CUADRADO, F., «Novedades relativas al IRNR y no residentes aprobadas durante 2008» op. cit., p.56

*entre ambos, o puede producir una doble imposición».* Constituye, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones por los Convenios.

Este desarrollo de la ley por parte del reglamento tiene su origen y fundamento en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, donde su artículo 2.9 introdujo en nuestro ordenamiento la disp. adic. primera LIRNR, con el objeto de contar con un marco legal específico de regulación de dichos procedimientos amistosos, debido a la creciente internacionalización de las transacciones económicas y la interrelación entre personas de ámbitos nacionales distintos y, en consecuencia, la importancia que ha ido adquiriendo esta vía de solución de los conflictos que surgen entre las jurisdicciones nacionales de residencia de dichas personas en el campo de la imposición directa.<sup>27</sup>

## *2.1 Naturaleza jurídica*

No es tarea fácil determinar la naturaleza jurídica de los procedimientos amistosos, por ello, encontramos diversas aproximaciones a la naturaleza jurídica de dichos procedimientos.

En primer lugar, la naturaleza judicial, según el artículo 117.3 de la Constitución Española *«El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.»*. Lo encontramos también en la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en la que, la función jurisdiccional y la capacidad de revisar los pronunciamientos de los tribunales corresponde exclusivamente al Poder Judicial.

En particular encontramos dos corrientes, la primera es la de considerar el procedimiento amistoso como un arbitraje y la segunda, es considerarlo como una interpretación de los convenios.

---

<sup>27</sup> PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *«Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa»* [doctrina], 2009. Disponible en: <https://www.fundef.org/ebolet/extra409/DOCTRINA.pdf>



Aquellos que defienden la naturaleza arbitral destacan como elementos coincidentes:<sup>28</sup>

- En ambas instituciones la decisión se fundamenta en la voluntad de las partes de someter el conflicto al procedimiento
- La influencia de la equidad
- La flexibilidad y la libertad del procedimiento

Pese a las similitudes también encontramos diferencias entre las instituciones, en particular, el arbitraje se caracteriza por someter el caso a la decisión de un tercero, mientras que en los procedimientos amistosos son las partes, los Estados contratantes quienes tratan de encontrar una solución.<sup>29</sup>

Cabe destacar que tanto el Convenio de Arbitraje como en el MC OCDE, incluyen otros procedimientos para evitar la doble imposición junto al procedimiento amistoso, sometiendo el caso a una comisión arbitral.

En la parte esencial del procedimiento, en lo que se refiere a la relación entre los Estados, no nos encontramos ante un procedimiento administrativo en sentido estricto, sino que es un procedimiento especial indicado en los convenios para resolver los conflictos que se produzcan en la aplicación de estos.<sup>30</sup>

El ámbito jurídico propio, en el caso de que impliquen una relación entre países con el fin de llegar a un acuerdo entre ellos, es el derecho internacional público.

---

<sup>28</sup> PALAO TABOADA, C., «*El procedimiento amistoso en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición*» Hacienda Pública Española, n. 16, 1972.

<sup>29</sup> SERRANO ANTÓN, F. «*La cláusula del procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado*» en *Crónica Tributaria*, n. 14, 2005, p. 141-174

<sup>30</sup> MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D. y RUBIO CUADRADO, F., «*Novedades relativas al IRNR y no residentes aprobadas durante 2008*» op. cit., p.44

### 3. PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA

#### 3.1 Introducción

El 19 de noviembre de 2008 entró en vigor el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RPAMID), que se aplicará a los procedimientos que se inicien a partir de dicha fecha.

Este RD tiene como objeto el desarrollo de la Disp. Adic. Primera LIRNR, introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, donde se requería el desarrollo de un procedimiento para ser utilizado como cauce para la resolución de los procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante.

En virtud de lo que se establece en el preámbulo del RPAMID, *«los procedimientos amistosos constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición.»*.

Se regula el procedimiento sin el calificativo de “amistoso”, al amparo del Convenio 90/434/CEE, de 23 de junio, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. Esto se debe a que ambos tipos de tratados internacionales son los que regulan en nuestro ordenamiento jurídico la existencia de estos mecanismos suplementarios de resolución de conflictos internacionales en el ámbito de la tributación directa.<sup>31</sup>

El RD consta de cuatro títulos y 40 artículos regulados de manera individual como consecuencia de las diferencias entre los textos internacionales que regulan los procedimientos amistosos, dichos textos internacionales podríamos decir que son, por un

---

<sup>31</sup> LÓPEZ RIBAS, S., *«Procedimientos amistosos en materia de imposición directa»* en *Instituto de Estudios Fiscales* [revista electrónica], n.7, 2009 [consultado 25 de marzo de 2020]. Disponible en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2009\\_07.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2009_07.pdf)

lado, los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y por otro lado, los procedimientos regulados por el Convenio de Arbitraje. A los primeros el RD le dedica 17 artículos que aparecen en el Título II y al segundo, 13 artículos en el Título III.

Dentro de cada una de estas dos categorías de procedimientos se regula el régimen aplicable a cada uno de los cuatro procedimientos que surgen de la combinación de dos parámetros:<sup>32</sup>

- a) administración tributaria cuya acción da lugar a que se inicie un procedimiento amistoso, española o de otro Estado.
- b) autoridad competente ante la que se solicita el inicio del procedimiento, española o de otro Estado.

Cada uno de estos ocho procedimientos que surgen de la combinación anterior, se presenta en un capítulo específico dentro del respectivo título.

Los procedimientos derivados de los CDI son expresados a través de las secciones de: inicio, desarrollo, terminación y ejecución.

Por su lado, a aquellos previstos en el Convenio de Arbitraje se expresan en dos secciones, la primera es la denominada primera fase del procedimiento o fase amistosa, y la segunda es la llamada segunda fase del procedimiento o fase arbitral.

El resto de los artículos del RD hacen referencia a disposiciones comunes, disposiciones generales aplicables y los artículos que regulan la suspensión del ingreso de la deuda y la ausencia de intereses de demora.

Por último, adjunto la tabla 1 con los artículos que regulan el régimen aplicable a cada uno de los ocho procedimientos sobre los que versa el Reglamento.

---

<sup>32</sup> LÓPEZ RIBAS, S., «Procedimientos amistosos en materia de imposición directa», op. cit., p.6

	Convenios Doble Imposición		Convenios de Arbitraje	
	Título II		Título III	
	Iniciado ante la autoridad competente española	Iniciado ante la autoridad competente de otro Estado	Iniciado ante la autoridad competente española	Iniciado ante la autoridad competente de otro Estado
Acción de la Administración Tributaria española	Capítulo I Artículos 4-15	Capítulo II Artículos 16, 18, 9-15	Capítulo I Artículos 22-31 6-15 (excepto 10 y 13)	Capítulo II Artículos 32, 28,31, 9-15 (excepto 10 y 13) 28-31
Acción de la Administración Tributaria de otro Estado	Capítulo IV Artículos 20, 19, 4-15	Capítulo III Artículos 17-19 9-15	Capítulo III Artículos 33 29-31; 19 9-15(excepto 10 y 13)	Capítulo IV Artículos 34 22-31(excepto 28);19, 6-15(excepto 10 y 13)

**Tabla 1.** Articulado del régimen aplicable a los procedimientos del RPAMID.<sup>33</sup>

<sup>33</sup> LÓPEZ RIBAS, S., «Procedimientos amistosos en materia de imposición directa», op. cit., p.7

### 3.2 Contenido del reglamento

En el título I aparecen recogidas las disposiciones comunes a los procedimientos, la autoridad competente, la Dirección General de Tributos, o la participación del obligado tributario.

El desarrollo y resolución de los procedimientos amistosos se realiza entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, a diferencia de la solicitud de inicio del procedimiento que corresponde al obligado tributario.

Como se establece en el preámbulo<sup>34</sup> del RPAMID *«se trata por tanto de un procedimiento extraordinario respecto al derecho interno y ello implica que opera sólo en casos previstos en el Convenio respectivo.»*<sup>35</sup>

#### A) *Ámbito de aplicación*

El ámbito de aplicación de los procedimientos amistosos se encuentra regulado en el artículo 1. Primero delimitaré su ámbito objetivo, reflejado en:

*«a) El procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España [...] implican o pueden implicar una imposición que no este de acuerdo con el convenio.*

*b) El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990,[...] corrección de los beneficios de empresas asociadas.»*

El primer procedimiento señalado, representa los supuestos recogidos por el artículo 25.1 MC OCDE<sup>36</sup> y el supuesto del artículo 6 del Convenio Europeo de Arbitraje. El objeto

---

<sup>34</sup> El texto consolidado puede consultarse en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2008-18544>

<sup>35</sup> Según PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *«Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa»* op. cit., p. 14: El carácter extraordinario implica que los actos administrativos que pudieran dar lugar a una tributación no resultara conforme con la norma internacional que ampara la posición de un contribuyente.

<sup>36</sup> Este precepto establece que *«cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que fuera residente (...) El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio»*.

que se regula en el apartado primero del artículo 25 MC OCDE, es triple, ya que en su apartado tercero recoge dos supuestos más en los que las autoridades competentes tienen facultad en los procedimientos amistosos, son:

- La resolución de las dificultades o dudas que planteé la interpretación o aplicación del convenio.
- La eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en el convenio.

Estos dos supuestos que se recogen en el artículo 25.3 MC OCDE no resultan de aplicación<sup>37</sup> en lo referente al RPAMID y es por ello por lo que no aparece recogido en el reglamento.

En lo que respecta a la delimitación del ámbito subjetivo del RD, aparece recogido en el artículo 1.2 « [...] *personas definidas en los convenios o tratados internacionales* [...] ».

En resumen, el ámbito de aplicación del Reglamento son las relaciones que tienen lugar en los procedimientos amistosos entre los obligados tributarios, que solicitan su inicio, y la Administración española, así como las obligaciones de desarrollo del proceso negociador con otras autoridades competentes por parte de la Administración española, de conformidad con lo establecido en los convenios y tratados internacionales citados y con lo acordado en los trabajos realizados en el seno de las organizaciones internacionales.<sup>38</sup>

#### *B) Autoridad competente*

El artículo 2 del RPAMID es dónde establece que la autoridad competente para ejercer las funciones reguladas es: la Dirección General de Tributos. En este punto es necesario incluir lo establecido en el artículo 9 del propio reglamento, que designa a la Agencia

---

<sup>37</sup> Como explica LÓPEZ RIBAS, S., «*Procedimientos amistosos en materia de imposición directa*» op. cit., p. 8 : «no los incluye en su ámbito objetivo, siendo esto plenamente comprensible, de forma más clara en el primero de los dos supuestos citados, ya que se trata de procedimientos que no serían instados por el obligado tributario sino por las autoridades competentes por lo que su regulación no resulta posible mediante normas internas.»

<sup>38</sup> LÓPEZ RIBAS, S., «*Procedimientos amistosos en materia de imposición directa*», op. cit., p.9

Estatutal de la Administración Tributaria como coadyuvante en el desarrollo de las actuaciones.

En lo que respecta a procedimientos amistosos de competencia conjunta nos dice el artículo que serán coordinados por la Dirección General de Tributos.

### *C) Derechos y deberes del obligado tributario*

Los derechos y deberes del obligado tributario están recogidos en el artículo 3 del reglamento.

Resulta necesario destacar la gran importancia que se da a la entrega de datos, informes, antecedentes y justificantes, a la Administración Tributaria, por parte del obligado tributario. Lo que intentan otorgando tanto importancia es, velar por el “buen desarrollo” y la “buena práctica” del procedimiento amistoso.<sup>39</sup>

En primer lugar, lo que establece el artículo son los deberes, al establecer la obligación de facilitar cuantos elementos de juicio resulten necesarios, en el plazo concedido para ello.

En lo relativo a los derechos, se recogen en su segundo apartado. Tiene derecho a iniciar los procedimientos, a conocer el estado de su tramitación y a ser oídos.

Evidentemente, y aunque no está catalogado como tal en el precepto que nos ocupa, el derecho más relevante del contribuyente en este procedimiento, además de instar su inicio, es el sometimiento del acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes a su consideración para su aceptación o rechazo.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> La relevancia de la cantidad y calidad de la información necesaria para el buen desarrollo de un procedimiento amistoso se puso de manifiesto en el Foro conjunto de Precios de Transferencia y en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE

<sup>40</sup> LÓPEZ RIBAS, S., «Procedimientos amistosos en materia de imposición directa», op. cit., p.12

### 3.3 Procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición cuando es iniciado ante la autoridad competente española por acciones de la administración tributaria española

Como he explicado antes, el reglamento se encuentra dividido en dos categorías de procedimientos amistosos, esté primero se encuentra regulado en los artículos 4 a 15 del reglamento, ambos inclusive.

En esté articulado, se regula la legitimación activa de las personas residentes para someter su caso a la autoridad competente así se estima en concordancia con las normas internacionales.<sup>41</sup>

#### A) Inicio

Esta sección abarca del artículo 4 al artículo 8 del RPAMID. Encontramos dentro de esta sección: legitimación, plazo, solicitud, subsanación y mejora y por último, admisión de inicio.

En los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España podrán solicitar el inicio del procedimiento *«cualquier persona que sea residente en España [...] implican o pueden implicar para ella una imposición que no este de acuerdo con las disposiciones del citado convenio»*.

En lo que respecta al plazo de solicitud de inicio, debe presentarse ante de la finalización del plazo que disponga el respectivo Convenio. El artículo 5 RPAMID entiende este plazo *«contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación [...]»*.

Es importante mencionar el plazo general<sup>42</sup> que se establece en el artículo 25.1 MC OCDE que dice *« [...] deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a al primera notificación [...]»*.

---

<sup>41</sup> PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *«Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa»* op. cit., p. 16

<sup>42</sup> Según lo que establece el apartado 25 de los comentarios al artículo 25 MC OCDE, *«El plazo de tres años no se interrumpe durante los procedimientos (comprendidos los administrativos) seguidos en virtud*



En el caso de España, existen convenios suscritos que no contienen plazo, como los convenios firmados con Alemania, Holanda o Reino Unido. Sin embargo, existen otros que fijan un plazo de dos años, como son los convenios con Canadá y Portugal. Y existe un caso excepcional, como es el convenio con Estados Unidos, que fija un plazo de cinco años.<sup>43</sup>

Para comprender a que se refiere el artículo 5 RPAMID cuando dice « [...] *notificación del acto de liquidación o equivalente* [...] » acudimos a los comentarios del artículo 25 MC OCDE, concretamente en los apartados 23 y 24, los cuales se refieren a dos casos específicos: autoliquidaciones y retenciones.<sup>44</sup>

La solicitud de inicio, regulada en el artículo 6 RPAMID, se formulará mediante un escrito dirigido a la autoridad competente que deberá contener como mínimo aquellos datos que resulten necesarios para la Administración.<sup>45</sup>

La documentación citada en este artículo aparece recogida, bien en el Manual on Effective Mutual Agreement Procedures<sup>46</sup> (MEMAP), bien en el Código de Conducta, por lo que se puede decir que responde a prácticas acordadas en el ámbito internacional para unos procedimientos amistosos eficaces.<sup>47</sup>

El artículo 7 RPAMID, establece un plazo de dos meses a contar desde la fecha en que la solicitud de inicio haya tenido entrada en el registro de la autoridad competente, para analizar su contenido y subsanar si resulta necesario los errores, resuelva dudas sobre la documentación o reclame documentación adicional.

También se fija el plazo de un mes contando desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento para aportar la documentación o subsanar los errores.

---

de la legislación interna». Puede consultarse en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

<sup>43</sup> LÓPEZ RIBAS, S., «*Procedimientos amistosos en materia de imposición directa*», op. cit., p.15

<sup>44</sup> Pueden consultarse en (p. 373): <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

<sup>45</sup> Véase en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2008-18544>

<sup>46</sup> El MEMAP es parte de un proyecto para mejorar el funcionamiento de los procedimientos de disputa fiscal internacional existentes y desarrollar mecanismos suplementarios de resolución de disputas. El manual se encuentra disponible para consulta en: <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>

<sup>47</sup> LÓPEZ RIBAS, S., «*Procedimientos amistosos en materia de imposición directa*», op. cit., p.17

Para terminar esta primera sección de inicio, en el artículo 8, se regula la admisión de inicio, la autoridad competente determinará la admisión o no de dicha solicitud transcurridos dos meses o bien un mes desde la recepción de la totalidad de la documentación en el caso de que haber sido requerida. En el caso de que no se notifique decisión al respecto en los plazos que se establecen, se considerara admitida la solicitud.

El inicio del procedimiento podrá ser denegado de manera motivada, por los motivos citados en el apartado segundo del artículo.

Al final del artículo 8 RPAMID establece la potestad por parte de la autoridad competente de solicitar la documentación o informes que estimen oportunos, analizando la redacción de este último apartado, el destinatario del ejercicio de tal potestad no se indica, por lo que entiendo que se trataría de otros órganos de la Administración o de la autoridad competente del otro Estado.

#### *B) Desarrollo*

La sección segunda, hace referencia al desarrollo, artículos 9 y 10 RPAMID. Tanto la instrucción del procedimiento como la fijación de la posición española corresponde a la autoridad competente, pudiendo solicitar la documentación y los informes que consideren pertinentes, los cuales deben enviarse en el plazo de 3 meses desde la recepción de la solicitud.

El denominado “informe de posición”, trata de elaborar una propuesta inicial sobre el caso, por parte de la autoridad competente española que deberá ser comunicada a la autoridad competente del otro Estado.

En el artículo 10 RPAMID se regula la llamada comisión consultiva. El obligado tributario en los casos en los que no se haya llegado a un acuerdo en el período establecido, podrá pedir la constitución de la comisión por las autoridades competentes. El objetivo de la constitución de la comisión consultiva es que adopte una decisión sobre las cuestiones pendientes.

Una vez tomada la decisión, las autoridades competentes alcanzarán un acuerdo, de conformidad con el artículo 14 RPAMID, sobre las cuestiones planteadas en el caso.

La existencia de esta comisión se desarrolla en el artículo 25 MC OCDE, mediante la introducción del nuevo apartado quinto, en la última actualización de julio de 2008.

### *C) Terminación*

La terminación se desarrolla en la sección tercera, en los artículos 11, 12, 13 y 14 RPAMID.

Se pondrá fin al procedimiento amistoso por alguna de las siguientes formas: desistimiento, acuerdo de la autoridad competente española o por acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados implicados.

En el caso de que se ponga fin al procedimiento amistoso por desistimiento del obligado tributario se le requerirá un escrito dirigido a la autoridad competente.

Por otra parte, en el caso de terminación mediante acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio (art. 14 RPAMID), se formalizará, mediante un intercambio de cartas y deberá ser aceptado o rechazado por el obligado tributario en un escrito, en el que quedará constancia de la conformidad del obligado tributario con el contenido del acuerdo y de su renuncia a los recursos que estuvieran pendientes. Adquirirá firmeza en la fecha en la que el obligado tributario lo acepte expresamente.

Si el obligado tributario no acepta el acuerdo, igualmente, se formalizará un escrito en el que quede constancia de su disconformidad con el contenido de dicho acuerdo.

Los acuerdos de terminación del procedimiento no pueden ser objeto de recurso, de conformidad con lo establecido en el segundo apartado del artículo 11 RPAMID, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos. Si hay posibilidad de recurso, sin embargo, contra la

denegación del inicio del procedimiento amistoso, existiendo sobre el particular dos sentencias judiciales de los años 1999 y 2000 que se pronuncian en este sentido.<sup>48</sup>

#### *D) Ejecución*

Por último, en la sección cuarta, se regula la ejecución, en particular, en el artículo 15 RPAMID.

Una vez el acuerdo adquiera firmeza, debe ser comunicado en el plazo de un mes a la Administración Tributaria española competente para que proceda a su ejecución, de oficio o a instancia del interesado.

El apartado tercero del artículo regula la forma en la que se debe ejecutar el acuerdo, reflejo de ello está el apartado segundo de la Disp. Adic. Primera LIRNR, que constituye uno de los aspectos más complejos de la norma reglamentaria.<sup>49</sup>

No obstante, la Administración tributaria podrá dictar un único acto que contendrá liquidaciones derivadas del procedimiento amistoso, en el caso de que existiese una liquidación previa con la misma obligación tributaria, la ejecución del acuerdo determinará la modificación o en su caso, anulación de la liquidación.

De la liquidación resultante se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda que resulte de la ejecución, incluido el periodo de tiempo que dure la suspensión, en este caso, sin exigir intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso.

---

<sup>48</sup> SERRANO ANTÓN, F., «La cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado», op. cit., p. 150.

Véase también: PALACÍN SOTILLOS, R., «Precios de transferencia y solución de controversias tributarias», en *Carta Tributaria*, n.17, 2005, p. 19.

<sup>49</sup> Según LÓPEZ RIBAS, S., «Procedimientos amistosos en materia de imposición directa».

## **IV. EL REAL-DECRETO LEY 3/2020 Y SU IMPACTO EN LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

### **1. INTRODUCCIÓN**

La modificación introducida por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, ha dado lugar a una nueva redacción a la Disp. Adic. Primera LIRNR.

El RDL 3/2020 incluye la Directiva UE 2017/1852 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, en concreto, determina que los Estados miembros pueden denegar el acceso al procedimiento de resolución concurra la imposición de sanciones por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave.

España, haciendo uso de dicha facultad, define dichos conceptos a efectos de la normativa española aplicable a los procedimientos amistosos en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

Se establece como excepción al régimen general de tramitación de los procedimientos amistosos, respecto de los procedimientos judiciales y administrativos de revisión, aquellos casos en los que hayan sido impugnadas las antedichas sanciones.<sup>50</sup>

Dichas modificaciones introducidas por el RDL 3/2020 tienen como finalidad la armonización de la resolución de los procedimientos amistosos, así como, reforzar la seguridad jurídica.

---

<sup>50</sup> Preámbulo II del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales.

## 2. ASPECTOS GENERALES DE LA DIRECTIVA (UE) 2017/1852 DEL CONSEJO

### 2.1 Objeto y ámbito de aplicación

En aras de la aproximación de la legislación de los Estados miembros y para lograr un mejor funcionamiento del mercado interior, se ha promulgado la Directiva (UE) 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.<sup>51</sup>

El objeto y el ámbito de la presente Directiva gira en torno al establecimiento de normas relativas a un mecanismo de resolución de litigios entre los Estados miembros, surgidos de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio. A la vez, establece los derechos y obligaciones de las personas afectadas en dichos litigios.<sup>52</sup>

La resolución de litigios se debe aplicar a los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión, en particular a las diferencias de interpretación y de aplicación que generan doble imposición.

Esta Directiva autoriza a cualquier persona afectada<sup>53</sup> a presentar una reclamación sobre una cuestión en litigio.

### 2.2 El derecho a reclamar

La reclamación, como regula el artículo 3 de la Dir. nº2017/1852, deberá presentarse en el plazo de tres años a partir de la recepción de la primera notificación de la acción que

---

<sup>51</sup> CARIDAD IGLESIAS, M., «Resolución de litigios entre los Estados miembros en materia de doble imposición sobre la renta y, en su caso, de patrimonio» en *Ars Iuris Salmanticensis* [revista electrónica], n.6, 2018, p. 184-187 [consultado 24 de marzo de 2020]. Disponible en: <https://revistas.usal.es/index.php/ais/article/view/19472/19444>

<sup>52</sup> Artículo 1 de la DIRECTIVA (UE) 2017/1852 DEL CONSEJO, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

<sup>53</sup> Según lo establecido en el artículo 2.d de la Dir. nº2017/1852 se entiende por «*persona afectada*»: toda persona, inclusive un individuo, que sea residente a efectos fiscales en un Estado Miembro y cuya tributación se vea afectada por una cuestión de litigio.»

produzca o vaya a producir cuestión de litigio. Cada autoridad competente acusará recibo de la reclamación en el plazo de dos meses a partir de la recepción.

Para que esta reclamación sea aceptada son obligatorios una serie de datos y documentación. Destaca, que la persona afectada deberá proporcionar información sobre los períodos de liquidación de que se trate, dar explicación de los motivos del litigio, de los recursos y pleitos iniciados, de las resoluciones judiciales dictadas sobre la cuestión, si ha instado otros procedimientos de resolución de conflictos, es decir, cualquier información adicional específica que se considere necesaria para la comprensión del caso.

Se podrá solicitar información adicional específica necesaria, por parte de la autoridad competente, en el plazo de tres meses contados a partir de la recepción de la reclamación.

Las autoridades competentes de cada Estado miembro afectado adoptaran una decisión, sobre la aceptación o desestimación de dicha reclamación en el plazo de seis meses a partir de la recepción de esta o a partir de la recepción de la información adicional.

La autoridad competente podrá decidir resolver el litigio de forma unilateral, es decir, sin participación de las autoridades de los otros Estados miembros.

### 2.3 La regulación del procedimiento amistoso

El procedimiento amistoso, se regula en el artículo 4 de la Dir. nº2017/1852, una vez se acepte la reclamación darán una solución sobre la cuestión de litigio, de mutuo acuerdo, en el plazo de dos años, pudiendo ser prorrogado por un periodo de un año a petición de una autoridad competente de un Estado miembro.

Una vez alcanzado el acuerdo sobre la forma de resolver, la autoridad competente de cada Estado notificará sin demora dicho acuerdo a la persona afectada, siendo una decisión vinculante para la autoridad y ejecutable por la persona afectada, siempre que está acepte la decisión y proceda a la renuncia al derecho a utilizar otras vías de acción judicial.

En el caso de que se hubieran iniciado con anterioridad otras vías de acción judicial, la decisión será vinculante y ejecutable una vez que la persona afectada aporte pruebas a las

autoridades competentes. Deberán presentarse en sesenta días de la fecha de la notificación a la persona afectada, la decisión se aplicará sin demora.

Si no se llega a un acuerdo de resolución amistoso dentro del plazo, la autoridad competente de cada Estado miembro deberá informar a la parte afectada.

Como consecuencia de no alcanzar un acuerdo de manera amistosa, da lugar a la apertura de procedimientos de resolución a través de una comisión consultiva o a través de una comisión de resolución alternativa de conflictos.

Esta última comisión de resolución de conflictos surge del acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados miembros afectados en su constitución, y su objetivo principal será la emisión de un dictamen sobre la manera de resolver el litigio. La comisión de resolución alternativa de litigios puede derivar en un comité permanente.<sup>54</sup>

La Dir. nº2017/1852, resulta de aplicación a cualquier reclamación presentada a partir del 1 de julio de 2019 sobre litigios referentes a renta o patrimonio obtenidos en un ejercicio fiscal iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad.

## 2.4 La comisión consultiva

La comisión consultiva aparece regulada en el artículo 8 de la Dir. nº2017/1852 . Dicha comisión consultiva quedará constituida cuando:

*«a) la reclamación presentada por la persona afectada fue desestimado [...]pero no por todas, o*

*b) las autoridades competentes de los Estados miembros afectados hayan aceptado la reclamación [...]mutuo acuerdo la cuestión en litigio en el plazo previsto en el artículo 4.1. »*

---

<sup>54</sup> CARIDAD IGLESIAS, M., «Resolución de litigios entre los Estados miembros en materia de doble imposición sobre la renta y, en su caso, de patrimonio» op. cit., p.186



Está deberá adoptar una decisión sobre la aceptación de la reclamación en un plazo de seis meses a partir de la fecha de su constitución. Su decisión será notificada a las autoridades competentes en un plazo de treinta días a partir de su adopción.

Está formada por un presidente, un representante de cada autoridad competente afectada, una personalidad independiente que será designada por cada autoridad competente de los Estados miembros, que formaran parte de una lista de personalidades independientes.

La autoridad competente deberá notificar si se inicia el procedimiento amistoso, si en el plazo de sesenta días a partir de la fecha de la decisión de la comisión consultiva, la autoridad competente no solicita el inicio del procedimiento amistoso, la comisión consultiva emitirá un dictamen sobre la manera de resolver la cuestión en litigio.

El artículo 14 de la Dir. nº2017/1852 establece que el dictamen deberá emitirse en un plazo de seis meses pudiendo ampliarse tres meses más debido a naturaleza del litigio. Se adoptará por mayoría simple de sus miembros, con el voto de calidad del presidente.

Las autoridades competentes se pondrán de acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión en litigio en el plazo de seis meses a partir de la notificación del dictamen. Sin embargo, en caso de que no se llegue a un acuerdo sobre la manera de resolver la cuestión en litigio, quedarán vinculadas por el dictamen.

La decisión definitiva sobre la resolución del litigio debe ser notificada sin demora en el plazo de treinta días por parte de la autoridad competente a la persona afectada. La decisión definitiva será vinculante para los Estados miembros afectado.

La decisión definitiva se aplicará siempre que la persona afectada acepte la decisión y renuncien al derecho a utilizar vías judiciales nacionales, en el plazo de sesenta días a partir de que se haya notificado la decisión definitiva.

### 3. LA NUEVA REDACCIÓN DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA

Con la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros

privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, se transpone la Dir. n°2017/1852. Con ello buscaban la armonización en el marco de resolución de procedimientos amistosos y el reforzamiento de la seguridad jurídica incluyendo la fase de arbitraje.

El RDL 3/2020 da una nueva redacción a la Disp. Adic. Primera LIRNR, en su Título II del Libro tercero. La nueva redacción establece una nueva regulación en materia de procedimientos amistosos y arbitraje fiscal.

A continuación, estudiaremos los principales cambios introducidos en la nueva redacción de la Disp. Adic. Primera LIRNR.

### 3.1 Principales cambios

Los principales cambios introducidos vendrían a ser los siguientes, a saber:<sup>55</sup>

El primer cambio que consideró de relevancia fue la extensión del apartado dos de la Disp. Adic. Primera LIRNR a los mecanismos de resolución de litigios con otros Estados miembros de la UE que se deriven de los convenios o tratados internacionales de eliminación de doble imposición sobre la renta y el patrimonio a que se refiere la Dir. n°2017/1852.

En segundo lugar, en el apartado 11 de la nueva redacción se establece *«se rigen por su normativa específica y supletoriamente, en cuanto resulte aplicable, por la normativa tributaria»* reconociendo así su especialidad y autonomía de régimen jurídico.

Por otra parte, en el apartado tercero se regula el momento en el que adquiere firmeza del acuerdo alcanzado entre las Administraciones afectadas. Dicha firmeza se adquiere en la fecha de recepción de la última notificación de las autoridades competentes. Del mismo modo, se introduce la posibilidad de renunciaciones parciales al derecho a recurrir, limitadas a

---

<sup>55</sup> PALACÍN, R. Y CALDERÓN, J. M., *«El Real Decreto-ley 3/2020 y su impacto sobre los procedimientos de resolución de controversias fiscales internacionales»* en EY ABOGADOS [alerta informativa], 2020, [consultado el 21 de abril]. Disponible en: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-alerta-informativa-el-rd-ley-3-2020-controversias-fiscales-internacionales/\\$FILE/ey-alerta-informativa-el-rd-ley-3-2020-controversias-fiscales-internacionales.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-alerta-informativa-el-rd-ley-3-2020-controversias-fiscales-internacionales/$FILE/ey-alerta-informativa-el-rd-ley-3-2020-controversias-fiscales-internacionales.pdf)

los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso, en lugar de la renuncia total existente hasta ahora.<sup>56</sup>

Uno de los cambios más importantes que introdujo el RDL 3/2020, a mi parecer, fue la eliminación del no devengo de intereses de demora durante la tramitación de los procedimientos. Sin embargo, esta nueva redacción no incluyó ningún cambio en el apartado sexto de la Disp. Adic. Primera LIRNR, en relación con la suspensión de la deuda tributaria. De esta manera el apartado quinto queda redactado de la siguiente manera *«no podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.»*

Cabe destacar, que se establecieron nuevas reglas que regulaban la simultaneidad de un procedimiento amistoso previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión o procesos judiciales. En este caso, un procedimiento amistoso determina la suspensión de tramitación de un procedimiento de revisión administrativa y/o judicial:

- Si se simultanea un procedimiento amistoso con un procedimiento de revisión de los regulados en la LGT, se suspenderá el procedimiento de revisión, tal y como establece el apartado 7 del RDL 3/2020. La novedad en este caso fue que dicha suspensión se limita a los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento.
- El apartado 8 del RDL 3/2020 regula: *«En los casos en los que la existencia de sanciones excluya el acceso [...]. En este caso, se impedirá el acceso a la*

---

<sup>56</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA, *«Memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y de transposición de las directivas (ue) 2016/1164, del consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la unión europea, y de modificación de diversas normas tributarias»* Documento sometido a trámite de información pública, 2018, [consultado el 22 de abril de 2020]. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/MAIN%20APL%20ATAD.pdf>

*comisión arbitral del procedimiento amistoso [...] en vía administrativa o judicial en relación con la sanción”.*

- A continuación, en su apartado 9 regula los procedimientos tramitados al amparo del Convenio 90/436/CEE, en el caso de que se interponga recurso o reclamación, se suspenderá la tramitación del procedimiento amistoso, desde que se interpone hasta que haya resolución firme, bien por vía administrativa o por vía judicial. Se establece una cláusula que no admite el inicio o determina la terminación de un procedimiento amistoso establecido en el Convenio 90/436/CEE, si las empresas de las que se trate han sido objeto de sanción con carácter firme.
- En su apartado 10 se regula aquello que será considerado como sanción a efectos de los previsto en los apartados 8 y 9 vistos anteriormente.

Otro gran cambio fue la nueva competencia asignada al TEAC, dirigida al ejercicio de las funciones relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva, para que puede determinarse reglamentariamente. Los miembros de tal comisión están sujetos a la obligación de sigilo respecto de los datos tributarios que conozcan en su condición de miembros, en conformidad con el artículo 95 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. El incumplimiento de dicho deber constituye infracción.

Además, los procedimientos amistosos iniciados antes de la entrada en vigor de la normativa aprobada por el RDL 3/2020 se rigen por la normativa anterior. Esto especialmente afecta a la regla del no devengo de intereses de demora. No obstante, las disposiciones recogidas en los apartados 7 y 8 sobre concurrencia de procedimientos, se aplicarán a los procedimientos amistosos iniciados a partir del 12 de octubre de 2015.

Por otra parte, las nuevas disposiciones recogidas en el párrafo segundo del apartado 3, se aplicarán a los procedimientos de terminación a fecha de 6 de febrero 2020.

Finalmente, está pendiente de aprobación una reforma de mayor importancia<sup>57</sup> del RPAMID, a través de la que se trataría de actualizar y alinear tal marco con lo establecido

---

<sup>57</sup> PALACÍN, R. Y CALDERÓN, J. M., «El Real Decreto-ley 3/2020 y su impacto sobre los procedimientos de resolución de controversias fiscales internacionales» op. cit., p.4

en la Dir. n°2017/1852 y con el estándar mínimo de la acción 14 de BEPS, incorporando las recomendaciones formuladas por el *Inclusive Framework on BEPS* a través del *MAP Peer Review*<sup>58</sup> de 2018.

---

<sup>58</sup> Véase en: <https://www.oecd.org/ctp/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-japan-stage-1-9789264304307-en.htm>

## V. CONCLUSIONES

El procedimiento amistoso es un procedimiento no judicial, con carácter informal, y su meta es que las Administraciones tributarias de los distintos Estados implicados sean capaces de negociar y conseguir una solución para el contribuyente que sufre una imposición no acorde con las disposiciones del CDI, pero no resulta imprescindible que el procedimiento termine con un acuerdo por parte de las Administraciones, pudiendo quedar la cuestión sin resolver. Por esta razón, se puede afirmar que los procedimientos amistosos son útiles siempre y cuando se consiga llegar a un acuerdo.

No obstante, el procedimiento amistoso es un instrumento de gran valor para solucionar la doble imposición internacional; fundamentalmente porque los Estados en ciertas ocasiones no interpretan y aplican de la misma manera los CDI .

En España no existía una regulación interna sobre la aplicación del procedimiento amistoso previsto en los CDI, los obligados tributarios afectados sólo podían iniciar un procedimiento amistoso a través de una solicitud genérica, sin embargo, la falta de cauce procedimental producía cierta inseguridad jurídica y una indudable dificultad de acceso a la institución.

Es el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, el que por fin regula el régimen del procedimiento amistoso y la suspensión del ingreso de la deuda.

El reglamento prevé que el solicitante pueda, a su vez, pedir la suspensión del ingreso de la deuda que se pueda originar como consecuencia de dicha interpretación a su juicio no conforme con el CDI. Sin embargo, no preveía que se suspendiera el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa contra la liquidación que genera la solicitud del procedimiento amistoso.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su artículo 235 que *«la reclamación económico-administrativa se interpondrá en el plazo de un mes a constar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado»*.

Consecuentemente, el interesado en el procedimiento amistoso no puede dejar de interponer la reclamación correspondiente contra el acto de liquidación, ya que sino perdía la opción de acudir a los tribunales económico-administrativos.

Nada impide que una vez iniciada la vía económico-administrativa se solicite el procedimiento amistoso, así si el procedimiento termina mediante acuerdo de eliminar la doble imposición, la aceptación por el obligado tributario requería de su renuncia a los recursos pendientes.

En la práctica, el interesado en el procedimiento amistoso, salvo que ya hubiera transcurrido el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa pertinente, siempre tenía que simultanear ambos procedimientos. El contribuyente afectado no puede confiar exclusivamente en el procedimiento amistoso, ya que éste puede dilatarse enormemente en el tiempo y, además, no existe garantía de que se llegue a alcanzar un acuerdo. De esta forma, el procedimiento amistoso únicamente resultaría útil si se alcanzaba un acuerdo.

Además, el obligado tributario sigue pudiendo rechazar el acuerdo que se hubiera alcanzado entre las distintas autoridades; pero en ningún caso podrá interponer recursos contra los acuerdos de terminación del procedimiento, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.

La misma OCDE es consciente de las carencias de las que adolece el procedimiento amistoso como único sistema de resolución de conflictos en el marco de su Modelo de Convenio, por ello, ha introducido una cláusula que posibilita acudir al arbitraje fiscal internacional para aquellas cuestiones que no hubieran sido resueltas en el seno de un procedimiento amistoso.

La regulación del procedimiento amistoso por parte del legislador español merece una valoración positiva en términos generales pero los problemas surgían al tener que simultanear los procedimientos amistosos con los económico-administrativos por las razones argumentadas anteriormente.

La solución viene con la trasposición de la Directiva europea nº 2017/1852 en la normativa española con el RDL 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, produciéndose así la última modificación, hasta el momento, de la disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo que prueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes (LIRNR), con esta modificación se han introducido importantes cambios , entre ellos , establecer reglas que regularan la simultaneidad de un procedimiento amistoso con un procedimiento de revisión o procesos judicial, que era donde estaba la controversia. Otra modificación introducida por el RDL 3/2020 fue la eliminación del no devengo de intereses de demora durante su tramitación, pero se mantuvo la suspensión de la deuda tributaria.

Asimismo, considero que la cláusula de arbitraje introducida en el nuevo MC OCDE puede suponer un avance dentro del panorama fiscal internacional dando la posibilidad a la normativa española de su adaptación en lo que fuera necesario.



## VI. BIBLIOGRAFÍA

ABENIACAR ARIAS, P. , «*Sobre el reglamento de procedimientos amistosos y la nueva cláusula de arbitraje internacional en los convenios para evitar la doble imposición*» en Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez [revista electrónica] n.21, 2008, p.79 a 83 [consultado 19 de febrero 2020]. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/2114/documento/articuloUM.pdf?id=3125>

BORRÁS RODRIGUEZ, A. «*La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*» Madrid, 1974.

CARIDAD IGLESIAS, M., «*Resolución de litigios entre los Estados miembros en materia de doble imposición sobre la renta y, en su caso, de patrimonio*» en *Ars Iuris Salmanticensis* [revista electrónica], n.6, 2018, p.184 a 187 [consultado 26 de febrero 2020]. Disponible en: <https://revistas.usal.es/index.php/ais/article/view/19472/19444>

COMISIÓN EUROPEA «*COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO relativa el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre abril de 2009 y junio de 2010 y propuestas conexas: I. Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido y II. Enfoques potenciales de los casos triangulares exteriores a la UE*» Bruselas, 25 de enero de 2011.

COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* [libro electrónico], Instituto de Estudios Fiscales, París, 2010 [consultado en 27 de Febrero]. Disponible en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

GARCÍA BERROCAL, F. J. «*Los procedimientos amistosos y el arbitraje*» en Cuadernos de Formación [revista electrónica] n.21, 2017, p.105 a 115 [consultado 22 de Abril]. Disponible en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/21\\_08.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/21_08.pdf)

GARRIGUES «*PLAN DE ACCIÓN BEPS-ACCIÓN 14: hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias*» en *Plan de Acción Beps: Una reflexión obligada* [libro electrónico], Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017 [consultado 7 de mayo 2020] Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/02/Accion-14-Deloitte.pdf>

IRIARTE YANICELLI, A.A, «*Los procedimientos amistosos en el derecho fiscal internacional propuesta para Argentina*» [tesis doctoral] Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 2017 [consultado 19 de febrero 2020] Disponible en: <https://eprints.ucm.es/41073/>

LÓPEZ RIBAS, S., «*Procedimientos amistosos en materia de imposición directa*» en *Instituto de Estudios Fiscales* [revista electrónica], n.7, 2009 [consultado 25 de marzo de 2020]. Disponible en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2009\\_07.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2009_07.pdf)

MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D. y RUBIO CUADRADO, F., «*Novedades relativas al IRNR y no residentes aprobadas durante 2008*» en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.312, 2009, p.42 a 60.

OECD, «*Informes Finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*» [soporte electrónico] OECD publishing, Paris, 2016. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

PALACÍN SOTILLOS, R., «*Precios de transferencia y solución de controversias tributarias*», en *Carta Tributaria Monografías* [revista electrónica] n.17, 2005, p.3 a 26 [consultado el 29 de abril de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1274205>

PALACÍN, R. Y CALDERÓN, J. M., «*El Real Decreto-ley 3/2020 y su impacto sobre los procedimientos de resolución de controversias fiscales internacionales*» EY ABOGADOS, 2020 [consultado 3 de abril 2020]. Disponible en: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-alerta-informativa-el-rd-ley-3-2020->

controversias-fiscales-internacionales/\$FILE/ey-alerta-informativa-el-rd-ley-3-2020-controversias-fiscales-internacionales.pdf

PALAO TABOADA, C., «*El procedimiento amistoso en los Convenio internacionales para evitar la doble imposición*» Hacienda Pública Española, n. 16, 1972.

PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S., «*Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa*» en Impuestos: revista de doctrina, legislación y jurisprudencia [revista electrónica], n.25, 2009, p.11 a 36 [consultado el 11 de abril 2020]. Disponible en: <https://www.fundef.org/ebolet/extra409/DOCTRINA.pdf>

RIBES RIBES, A., «*El reglamento español de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: propuestas de mejora*» en Memorias XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario: Ciudad de México, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, noviembre, 2015, p. 535-545 [consultado 27 de febrero 2020]. Disponible en: <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/51485/6/El-Reglamento-espanol-de-procedimientos-amistosos.pdf>

SECRETARÍA DE HACIENDA, «*Memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y de transposición de las directivas (ue) 2016/1164, del consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la unión europea, y de modificación de diversas normas tributarias*» Documento sometido a trámite de información pública, 2018, [consultado el 22 de abril de 2020]. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/MAIN%20APL%20ATAD.pdf>

SERRANO ANTÓN, F. «*La cláusula del procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado*» en Crónica Tributaria [revista electrónica], n. 114, 2005, p. 141-174

[consultado el 13 de mayo 2020]. Disponible en:  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1127176>

## **VII. DISPOSICIONES E INSTRUMENTOS CONSULTADOS**

A continuación, cito aquellas disposiciones e instrumentos consultados a lo largo del presente trabajo. La clasificación propuesta versa en: primero los instrumentos internacionales utilizados, seguido de lo nacional, esto último citado siguiendo la jerarquía normativa.

- Normativa internacional:

Instrumento de ratificación del Convenio de la Organización y la Cooperación y de Desarrollo Económico (O.C.D.E.), firmado en París el 14 de diciembre de 1960.

Convenio Europeo de Arbitraje 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas.

Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, de 2006.

Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico [versión abreviada de julio 2010].

Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación [revisión de 2011].

Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

- Normativa nacional

Constitución Española.

Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Ley 4/2008 del 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 00/2830/2008 de 10 de septiembre de 2009.